



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 19. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 22. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 in der durch Bescheid vom 10. März 2009 berichtigten Fassung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) wies in der am 29. Jänner 2008 mit FinanzOnline **elektronisch** eingebrachten **Einkommensteuererklärung 2006** unter der Kennzahl 802 dem Hälftesteuersatz unterliegende Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nach § 31 EStG 1988 in Höhe von 27.432,39 € aus.

Aus dem im Finanzamtsakt erliegenden Firmenbuchauszug (9.9.2009) ist ersichtlich, dass sich der Bw 1997 an der mit Gesellschaftsvertrag vom 11. August 1997 errichteten KG (in der Folge kurz **KG**) mit einer Einlage von 100.000,00 S als Kommanditist beteiligt hat.

Die Auflösung dieser KG durch **Übernahme des Vermögens durch die KomplementärgmbH** gemäß § 142 HGB (Anwachsung) wurde über Antrag auf Löschung (eingelangt 24.9.1998) am 21. November 1998 ins Firmenbuch eingetragen.

Aus dem ebenfalls im Finanzamtsakt erliegenden Firmenbuchauszug (19.5.2008) der GmbH (in der Folge kurz GmbH) ist ersichtlich, dass am 21. November 1998 eine in voller Höhe geleistete Stammeinlage des Bw von 100.000,00 S eingetragen und am 19. Dezember 1998 wieder gelöscht worden ist. Am 19. Dezember 1998 wurde nämlich die **Umwandlung der GmbH in die AG** (in der Folge kurz **AG**) gemäß §§ 245ff AktG eingetragen.

Über Anforderung des Finanzamtes legte der Bw folgende Unterlagen betreffend die in Steuererklärung 2006 ausgewiesenen Einkünfte aus Veräußerung der Beteiligung nach § 31 EStG vor:

Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 Anteilsverkauf mit folgender Berechnung:

Erlös Aktienverkauf (betreffend die genannte AG)	500.000,00 €
AK (gemeiner Wert gem. § 124b Z 57 EStG 1988)	<u>-472.567,61 €</u>
Veräußerungsgewinn	27.432,39 €

Die Beteiligungshöhe wurde mit 8,66% lt. Aktienbuch angegeben und zur Berechnung auf die folgende weitere Beilage verwiesen.

Beilage Berechnung gemeiner Wert nach dem Wiener Verfahren (5 Blätter)

In dieser Beilage wurde der gesamte gemeine Wert aller Anteile (100%) an der AG zum 31.12.2000 mit 5.456.900,81 € ermittelt und daraus der Anteil des Bw mit dem Text "BETEILIGUNGSHÖHE LT. AKTIENBUCH 8,66% = 472.567,61 €" berechnet.

4 Kaufverträge

Aus diesen Verträgen ist ersichtlich, dass der Bw am 27. März 2006 durch Zwischenscheine verbrieftete Aktien der genannten AG im Gesamtnennbetrag von 21.000,00 € gegen insgesamt 500.000,00 € zahlbar bis 31. März bzw. 15. Mai 2006 an vier verschiedene natürliche Personen (je 125.000,00 €) verkauft hat.

Über Aufforderung übermittelte der **Bw** dem Finanzamt am **10. Juli 2008** mit **Telefax** das Deckblatt des Vertrages betreffend Errichtung der bereits oben genannten KG und das **Protokoll** der außerordentlichen **Generalversammlung** vom **15. September 1998** der ebenfalls oben genannten **GmbH** und die **Umwandlungsbilanz** der ebenfalls oben genannten **AG zum 31.12.1997**.

Im genannten **Protokoll** vom **15. September** 1998 wurde ua festgehalten:

Der Bw hat sich durch Abtretungsvertrag vom 15. September 1998 erstmals an der GmbH beteiligt. Die Gesellschafter der GmbH haben am 15. September 1998 ihre jeweilige Stammeinlage – der Bw 50.400,00 S bereits voll einbezahlt. Das voll eingebrachte

Stammkapital der GmbH von 504.000,00 S wird durch Einbringung aller Mitunternehmeranteile der Kommanditisten der oben genannten KG als Sacheinlage um 496.100,00 S auf 1.000.000,00 S erhöht. Die Einbringung der Kommanditanteile erfolgt unter Anwendung der Begünstigungen nach Art. III UmgrStG rückwirkend zum 31. Dezember 1997. Die vom Bw übernommene Stammeinlage an der GmbH wird mit 100.000,00 S, davon bar voll einbezahlt 50.400,00 S ausgewiesen.

Die GmbH wird auf Grundlage der Umwandlungsbilanz zum 31.12.1997 mit Wirkung vom 1. Jänner 1998 in eine AG umgewandelt.

Mit **Schriftsatz** vom **28. November 2008** teilte der **Bw** dem Finanzamt den steuerlichen Buchwert der vom Bw veräußerten Beteiligung in Höhe von 7.267,28 € sinngemäß wie folgt mit:

steuerlicher Buchwert des Kommanditanteiles 31.12.1997	3.604,57 €
Anschaffungskosten des GmbH-anteiles	<u>3.662,71 €</u>
Steuerliche Anschaffungskosten des Geschäftsanteiles Bw	7.267,28 €

Mit **Schreiben** vom **17. Dezember 2008** ersuchte **das Finanzamt** den Bw um Bekanntgabe der Anschaffungskosten sowie allfälliger Werbungskosten iZm Beteiligungsveräußerungen im Veranlagungsjahr 2006 zur Ermittlung der Einkünfte gemäß § 31 EStG.

Mit E-Mail vom 22. Jänner 2009 wiederholte der Bw inhaltlich die mit Schriftsatz vom 28. November 2008 getätigte Mitteilung.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2006** vom **22. Jänner 2009** veranlagte das Finanzamt den Bw außer mit unveränderten Einkünften aus Gewerbebetrieb mit sonstigen Einkünften in Höhe von 492.732,72 €, die es dem Hälftesteuersatz unterwarf, und Festsetzung der Einkommensteuer mit 137.764,10 € mit folgender Begründung:

"Die letzte Veräußerung hat durch die Einbringung zum 31.12.2007 stattgefunden. Gem. § 18 (1) Z 5 UmgrStG ist das übertragene Vermögen erst an dem Einbringungstichtag folgenden Tag der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Veräußerungszeitpunkt ist daher erst der 1.1.2008. Ab diesem Zeitpunkt beginnt auch ein Fristenlauf gem. § 30 EStG. Die Übergangsregelung (steuerneutrale Aufwertung) gem. § 124b Z 57 EStG gilt aber nur für Veräußerungen, die vor dem 1.1.2008 stattgefunden haben."

Mit **Schriftsatz** vom **19. Februar 2009** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. Jänner 2009 und beantragte sinngemäß die erklärungsgemäße Veranlagung mit folgender Begründung:

Der Bw habe 2006 Anteile an einer Körperschaft veräußert. Diese Veräußerung sei im Veranlagungsjahr 2006 erklärt und die Übergangsregelung gem. § 124b Z 57 EStG in Anspruch genommen worden. Im bekämpften Bescheid sei die Anwendbarkeit der Übergangsregelung versagt worden, weil die Anteile nicht vor dem 1.1.1998 angeschafft wurden. Der Bw vertrete die Rechtsauffassung, dass die Übergangsregelung zur Änderung des § 31 Abs. 1 EStG in mehrfacher Hinsicht verfassungsrechtlich bedenklich sei. Die Anknüpfung der Aufwertungsmöglichkeit von Beteiligungen an den Zeitpunkt ihrer Anschaffung und nicht an die Tatsache, ob Beteiligungen durch die Neuregelung des § 31 Abs. 1 EStG steuerhängig wurden, führe zu einer Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte und werfe somit verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich des Gleichheitsgrundsatzes auf. Weiters sehe die Übergangsregelung eine Rückwirkung der Neuregelung des § 31 Abs. 1 EStG vor, die aufgrund der mangelnden sachlichen Begründung und der Beeinträchtigung des Vertrauens des Normunterworfenen auf die geltende Rechtslage ebenfalls bedenklich sei.

Mit **Bescheid** vom **10. März 2009** berichtigte das Finanzamt den

Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. Jänner 2009 gemäß § 293b BAO, wobei es (Fettdruck durch die Berufungsbehörde) lediglich in der Begründung die Jahreszahlen 2007 und 2008 durch 1997 bzw. 1998 ersetzte:

"Die letzte Veräußerung hat durch die Einbringung zum 31.12.1997 stattgefunden. Gem. § 18 (1) Z 5 UmgrStG ist das übertragene Vermögen erst an dem Einbringungsstichtag folgenden Tag der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Veräußerungszeitpunkt ist daher erst der 1.1.1998. Ab diesem Zeitpunkt beginnt auch ein Fristenlauf gem. § 30 EStG. Die Übergangsregelung (steuerneutrale Aufwertung) gem. § 124b Z 57 EStG gilt aber nur für Veräußerungen, die vor dem 1.1.1998 stattgefunden haben."

Mit **Schriftsatz** vom **2. April 2009** er hob der Abgabepflichtige gegen den Bescheid vom 10. März 2009 ebenfalls **Berufung**, wobei Antrag und Begründung jener der Berufung vom 19. Februar 2009 entsprachen.

In dem dem Bw am selben Tag in Kopie übermittelten **Vorlagebericht vom 10. September 2009** hat das Finanzamt sinngemäß folgende Stellungnahme abgegeben:

An der seit 18.9.1997 im Firmenbuch eingetragenen GmbH & Co KG war der Bw als natürliche Person mit einer Kommanditeinlage iHv. 100.000,00€ beteiligt (Hinweis auf Firmenbuchauszug, Bl. 9a - Rückseite). Anlässlich der Generalversammlung vom 15.9.1998 bei der GmbH (Hinweis auf Protokoll, Bl. 32 ff.) wurden folgende Umgründungsschritte beschlossen:

1. Zunächst sollten rückwirkend zum 31.12.1997 alle Mitunternehmeranteile der Kommanditisten der GmbH & Co. KG als Sacheinlage in die ebenfalls an der KG beteiligten GmbH gem. Art. III UmgrStG eingebraucht werden (Anwachsung gem. § 142 HGB). Darunter befindet sich auch der Mitunternehmeranteil des Bw (Hinweis auf Protokoll, Bl. 34-37). Als Gegenleistung für den eingebrauchten Mitunternehmeranteil erhielt der Bw GmbH-Anteile, die gem. § 20 Abs. 1 UmgrStG mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages, also am 1.1.1998 als angeschafft gelten.

2. Im zweiten Schritt erfolgt eine Umwandlung der GmbH in eine AG zum 31.12.1997 (Hinweis auf Protokoll, Bl. 37; Firmenbuchauszug – Bl. 4 und 5).

Im Jahr 2006 hat der Bw seinen gesamten Anteil von bis dahin nunmehr 6,88 % (Hinweis auf Fußnote in der Beilage zur Steuererklärung, Bl. 12) an der AG um insgesamt 500.000,00 € verkauft (Hinweis auf Übersicht in Rz 1 sowie Kaufverträge, Bl. 18 – 29, sowie Beilage zur

Einkommensteuererklärung 2006 - Blatt 12). Das entspricht einem Nennbetrag iHv. 21.000,00 € (Hinweis auf Kaufvertrag, Bl. 18 Rückseite). Diesem Verkaufserlös stehen Anschaffungskosten des vom Bw an der AG gehaltenen Geschäftsanteile von insgesamt 7.267,28 € gegenüber.

Zum Zeitpunkt nach der Einbringung war der Bw zu 9,999 % an der GmbH beteiligt (Hinweis auf Rz 6 iVm. Firmenbuchauszug der GmbH, Bl. 5 und 7). Zum Zeitpunkt der Veräußerung der AG-Anteile betrug die Beteiligungsquote an der AG 6,88 % und lag damit über der 1 %-Grenze gem. § 31 Abs. 1 EStG. Daher war gem. § 31 EStG ein Veräußerungsgewinn iHv. 492.732,72 € zu versteuern.

In der Einkommensteuererklärung für das VJ 2006 erklärte der Bw unter der KZ 802 einen Veräußerungsgewinn iHv. 27.432,39 €. Aus der-Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 (Bl. 12) ist ersichtlich, dass dem Veräußerungserlös iHv. 500.000,00 € nicht die Anschaffungskosten iHv. 7.267,28 €, sondern der gemeine Wert zum 31.12.2000 gegenübergestellt wurde. Dabei berief sich der Bw auf die Übergangsbestimmung des § 124b Z 57 EStG.

Voraussetzung für die steuerneutrale Aufwertung auf den gemeinen Wert gem. § 124b Z 57 EStG ist aber, dass die gegenständlichen Anteile vor dem 1.1.1998 angeschafft wurden. Da die durch den Bw im Rahmen der Einbringung und der darauf folgenden Umwandlung erworbenen Anteile an der AG jedenfalls am 1.1.1998 als angeschafft gelten, kommt diese Übergangsbestimmung nach Ansicht des Finanzamtes nicht zur Anwendung. Von der Einkommensteuererklärung wurde entsprechend abgewichen.

Die gegenständliche Berufung richtet sich nicht gegen eine nach Meinung des Bw falschen Subsumtion des feststehenden Sachverhalts unter die gesetzlichen Bestimmungen, sondern beabsichtigt offensichtlich, die Bestimmung des § 124b Z 57 EStG wegen Verfassungswidrigkeit zu bekämpfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall den mit Berufung vom 19. Februar 2009 bekämpften Bescheid vom 22. Jänner 2009 durch den Bescheid vom 10. März 2009 gemäß § 293b BAO berichtigt.

Diese Berichtigung erfolgte jedoch – wie oben ausgeführt- lediglich hinsichtlich der Begründung. Eine Berichtigung gemäß § 293 BAO ist auch hinsichtlich der Bescheidbegründung möglich (Ritz, BAO 4. Aufl., § 293 Tz 15, unter Hinweis auf VwGH 19.04.19789, 88/02/0166; 06.09.1994, 94/11/0191; und 24.02.1997, 94/17/0344).

Berichtigungen nach § 293 und § 293b BAO ersetzen die ursprünglichen Bescheide nicht, sondern treten nur hinzu. Die Berichtigung von mit Berufung angefochtenen Bescheiden macht diese Berufung nicht unzulässig. Die Berufung gilt vielmehr als gegen den ursprünglichen Bescheid in der berichtigten Fassung gerichtet (Ritz, aaO, § 274 Tz 3, unter Hinweis auf VwGH 20.05.1987, 86/13/0088).

Die Berufung vom 19. Februar 2009 richtet sich im gegenständlichen Fall daher gegen den Bescheid vom 22. Jänner 2009 mit der berichtigten Begründung vom 10. März 2009.

Die Absätze 1 bis 3 des mit der Überschrift "Veräußerung von Beteiligungen" versehenen § 31 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), in der ab 10. Juni 2005 bis 23. Mai 2007 geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 34/2005, lauten (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

§ 31. (1) Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

(2) Als Veräußerung gelten auch

1. der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung und
2. Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Anteiles im Sinne des Abs. 1 führen. Bei Wegzug
 - in einen Staat der Europäischen Union oder
 - in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht, ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen. Als Wegzug gelten alle Maßnahmen im Sinne des ersten Satzes. Ein späterer Wegzug
 - in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder
 - in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich nicht besteht, gilt als Veräußerung. Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(3) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen

- dem Veräußerungserlös (Abs. 1)** oder
- dem Abwicklungsguthaben (Abs. 2 Z 1) oder
- dem gemeinen Wert der Anteile (Abs. 2 Z 2)

einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten. Erfolgt in den Fällen nicht festgesetzter Steuerschuld im Sinne des Abs. 2 Z 2 oder auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich sind die Anschaffungskosten vor Wegzug maßgeblich. Die spätere Veräußerung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen.

Der oben wiedergegebene Abs. 1 des § 31 EStG 1988 wurde durch BGBl. I Nr. 2/2001 ab 6. Jänner 2001 in Kraft gesetzt.

In der Übergangsbestimmung des **§ 124b Z 57 EStG 1988** ist Folgendes geregelt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

57. § 31 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 2/2001 ist auf Veräußerungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. **Hat der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Rechtsvorgänger die Anteile vor dem 1. Jänner 1998 angeschafft und war er nach dem 31. Dezember 1997 bis zum 31. Dezember 2000 zu nicht mehr als 10% beteiligt, kann an Stelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile zum 1. Jänner 2001 angesetzt werden.** Der Ansatz des gemeinen Wertes ist bei Anteilen, die nur auf Grund des § 20 Abs. 5 des Umgründungssteuergesetzes als Anteile im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes gelten, nicht zulässig.

§ 20 Abs. 5 Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991 (**UmgrStG**), in der im Veranlagungszeitraum 2006 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 lautet:

(5) Geht durch die Einbringung die Eigenschaft von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft als Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 unter, gelten diese Anteile bis zum Ende des zehnten Jahres nach Ablauf des Einbringungstichtages als Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988. § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988 bleibt unberührt.

Es ist unbestritten, dass sich der Bw erst durch den Abtretungsvertrag vom 15. September 1998 an der GmbH beteiligt und am selben Tag seine Kommanditbeteiligung in die GmbH nach Art. III UmgrStG rückwirkend zum 31. Dezember 1997 eingebracht hat.

Der vom Finanzamt in der Begründung herangezogene § 18 UmgrStG regelt entsprechend seiner Überschrift die Folgen der Einbringung nach Art. III bei der übernehmenden

Körperschaft und ist, weil es im gegenständlichen Fall um den Einbringenden (Bw) geht, nicht entscheidend.

Regelungen betreffend "**Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft**" finden sich hingegen im mit dieser Überschrift versehenen § 20 UmgrStG.

Gemäß § 20 Abs. 1 UmgrStG gelten (unverändert seit der Stammfassung BGBl. 1991/699) bei der Einbringung nach Art. III die neuen Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages als eingebbracht.

Der Bw hat sich erst durch den Abtretungsvertrag am 15. September 1998 an der GmbH beteiligt und diese Beteiligung durch Einbringung seines Kommanditanteiles mit dem dem Einbringungstichtag 31.12.1997 folgenden Tag, sohin dem 1. Jänner 1998 erhöht.

Der Bw war daher vor dem 1. Jänner 1998 an der am 19. Dezember 1998 in eine AG umgewandelten GmbH gar nicht beteiligt, hat also die Anteile an der Kapitalgesellschaft nicht vor dem 1. Jänner 1998 angeschafft.

Der Bw bestreitet dies auch gar nicht.

Auf Grund des auch von der Berufungsbehörde zu beachtenden Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) kann der Berufung daher kein Erfolg beschieden sein.

Zu den vom Bw nicht näher ausgeführten verfassungsrechtlichen Bedenken wird bemerkt, dass diese vom Verfassungsgerichtshof offensichtlich nicht geteilt werden. Dieser hat nämlich (VfGH 26.02.2007, B 1616/06, Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2012, § 31 Rz 41) die Behandlung einer Beschwerde gegen die Übergangsbestimmung des § 124b Z 57 EStG 1988 bereits abgelehnt.

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Jänner 2013